

DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA ENTRE ESTADOS.

Luis Alfonso Martínez Giner
Universidad de Alicante

Resumen: La preocupación por las garantías y derechos que asisten a un contribuyente afectado por el intercambio de información tributaria referida a su persona o patrimonio entre distintos Estados ha sido constante. En esta comunicación nos ocuparemos de dos cuestiones fundamentales: el derecho a la existencia de un plazo en el intercambio de información y el derecho a ser notificado del inicio de estos procedimientos. En este sentido, aspectos tales como la fijación de un plazo en el que ha de atenderse un requerimiento de información tributaria, tras la Directiva 2011/16 UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad; la incidencia del intercambio de información sobre los plazos de prescripción tributaria y sobre la duración de los procedimientos de investigación nacionales; los efectos que tienen sobre la prescripción de la obligación tributaria en el Estado requirente, las actuaciones realizadas por funcionarios de otro Estado; o el derecho del contribuyente a ser notificado ante requerimientos de información bancaria de otros Estados, son algunos elementos de reflexión a los que esta comunicación trata de dar respuesta.

Palabras clave: Intercambio de información, información bancaria, inspección, garantías del contribuyente, Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

La relevancia que en la actualidad tiene el intercambio de información tributaria entre distintos Estados hunde sus raíces en la necesidad de encontrar mecanismos útiles y eficaces que permitan combatir el fraude fiscal⁴³⁹. En este

⁴³⁹ Según datos aparecidos en la última Memoria de la Administración Tributaria publicada, y en relación a intercambios de información tributaria con otros países con base en convenios y directivas los datos del año 2004 son los siguientes: a) Solicitudes de información: 762

sentido, una de las piedras angulares de esta cuestión que permitiría culminar con eficiencia el “inacabado” edificio del intercambio de información tributaria es la referida a la protección del contribuyente implicado en alguno de estos procedimientos.

La preocupación por las garantías y derechos que asisten a un contribuyente afectado por el intercambio de información tributaria referida a su persona o patrimonio entre distintos Estados ha sido constante, fundamentalmente desde el Informe General del XLIV Congreso de la IFA (International Fiscal Association) celebrado en Estocolmo en 1990. Puso de manifiesto GANGEMI la falta de referencia a los derechos y garantías de los contribuyentes tanto en el Convenio Modelo de la OCDE y en otros Convenios, como en la legislación nacional de la mayoría de los Estados, que no hacían referencia al “problema de los derechos de los contribuyentes que pudieran resultar perjudicados por el suministro de información en el ámbito internacional⁴⁴⁰”. De hecho, tal y como ha puesto de manifiesto SACCHETTO “con toda probabilidad, la protección al contribuyente constituye el aspecto más débil del intercambio de información⁴⁴¹”. ¿Qué alcance tiene la protección del contribuyente en esos procedimientos internacionales de intercambio de información?, ¿de qué protección goza actualmente el contribuyente y cuáles

solicitudes realizadas a España y 366 solicitudes realizadas por España a terceros países; b) suministro de información espontánea: 635 a España y 243 de España a terceros países; c) suministro de información automática 94 a España y 14 de España a terceros países. (*Memoria de la Administración Tributaria 2004*. Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.)

⁴⁴⁰ GANGEMI, B.: General Report en *Cabiers de droit fiscal international*, Vol. LXXXVb: International mutual assistance through Exchange of information, Kluwer, 1990, pág. 161. En idéntico sentido se han manifestado WISSELINK, A.: International Exchange of tax information between European and other countries, en *EC Tax Review*, 1997/2, pág. 115; CALDERÓN CARRERO, J.M.: El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal pernicioso, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Dir: Soler Roch y Serrano Antón, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 311.

⁴⁴¹ SACCHETTO, C.: La colaboración internacional en materia tributaria, en *Boletín de Fiscalidad internacional*, nº 15, 1998, pág. 7.: “... frente a un creciente interés por parte de los Estados en desarrollar la colaboración administrativa a fin de lograr una correcta aplicación de los sistemas impositivos y para evitar la evasión y el fraude fiscal, los instrumentos que se dirigen a tutelar los intereses de los contribuyentes han quedado sustancialmente inmutados y en dependencia de la legislación de los propios Estados”.

son las tendencias relativas a los derechos y garantías de los obligados tributarios en los procedimientos internacionales de intercambio de información?; ¿qué efectos tiene una mejor protección del contribuyente sobre el intercambio de información?... Fundamentalmente nos ocuparemos de dos cuestiones: el derecho a la existencia de un plazo y el derecho a ser notificado del inicio de estos procedimientos.

Como ha dicho CALDERÓN los derechos y garantías del sujeto pasivo ayudarían a una mayor y mejor eficacia del intercambio de información dado que el nivel de protección puede afectar al nivel de colaboración con las Administraciones Tributarias⁴⁴². En otras palabras, ha de verse la protección jurídica al obligado tributario no como un obstáculo al intercambio de información tributaria entre Estados sino como un aspecto beneficioso y una oportunidad de mejorar la colaboración con las Administraciones tributarias

2. EL DERECHO A UN PLAZO DE RESPUESTA A LA SOLICITUD DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

Una de las cuestiones más relevantes del intercambio de información tributaria entre Estados y que puede decirse que es una de las grandes garantías para el obligado tributario es la del plazo en el que ha de atenderse un requerimiento de información tributaria. La Directiva 2011/16 UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad establece como gran novedad la fijación de un plazo máximo de respuesta a la petición de información por parte de un Estado miembro⁴⁴³. El plazo para comunicar la información solicitada se cifra en seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud (artículo 7).

Por su parte el artículo 26 CMOCDE no hace ninguna referencia a esta cuestión, quedando indeterminado el plazo de contestación al requerimiento de información. El Grupo *Ad Hoc* de alto nivel del Consejo de la Unión Europea en materia de lucha contra el fraude fiscal, en su informe final de 22 de mayo de 2000 ya señaló que la inexistencia de un límite temporal para responder las

⁴⁴² CALDERÓN CARRERO, J.M.: El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa, ob. Cit. pág. 311.

⁴⁴³ Esta Directiva deberá surtir efectos en las legislaciones nacionales a partir del 1 de enero de 2013.

solicitudes de información no resultaba adecuado para prevenir y combatir a tiempo el fraude fiscal⁴⁴⁴.

Menciónese la regulación temporal que se realiza en el artículo 5.6 del Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información tributaria de la OCDE, en el que tras repetir la genérica cláusula de respuesta “tan pronto como sea posible”, establece una precisión al respecto, al objeto de garantizar la rapidez en la respuesta. En primer lugar se regula un plazo de 60 días desde la recepción del requerimiento para subsanación de defectos en la solicitud de información tributaria por parte del Estado requirente⁴⁴⁵. En segundo lugar y mucho más importante es la existencia de un plazo máximo de 90 días desde la recepción del requerimiento para comunicar la imposibilidad de obtener y proporcionar la información solicitada o la negativa a atender el requerimiento⁴⁴⁶. Consideramos que una interpretación extensiva y sistemática permite mantener que el plazo de 90 días opera en todo caso para transmitir la información obtenida. Así parece desprenderse de los Comentarios al artículo 5.6 del Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información tributaria de la OCDE. Éstos establecen que el mencionado plazo puede prorrogarse si resulta necesario, por ejemplo debido al volumen de información solicitada o a la necesidad de autenticar un gran número de documentos. Puede entenderse, pues, que el plazo de los 90 días es de aplicación para atender el requerimiento y en su caso ampliable en un número de días indeterminado para poder

⁴⁴⁴ Documento del Consejo 8668/00 FISC 67 CRIMORG 83, de 22 de mayo de 2000, pág.15.

⁴⁴⁵ Artículo 5.6 Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria. OCDE, 2002: “La autoridad competente de la Parte requerida enviará la información solicitada tan pronto como sea posible a la parte requirente. Para garantizar la rapidez en la respuesta, la autoridad competente de la parte requerida: a) acusará recibo por escrito del requerimiento a la autoridad competente de la parte requirente y le comunicará, en su caso, los defectos que hubiera en el requerimiento dentro de un plazo de sesenta días a partir de la recepción del mismo”.

⁴⁴⁶ Artículo 5.6 Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria. OCDE, 2002: “La autoridad competente de la Parte requerida enviará la información solicitada tan pronto como sea posible a la parte requirente. Para garantizar la rapidez en la respuesta, la autoridad competente de la parte requerida: b) si la autoridad competente de la parte requerida no hubiera podido obtener y proporcionar la información en el plazo de noventa días a partir de la recepción del requerimiento, incluido el supuesto de que tropiece con obstáculos para proporcionar la información o se niegue a proporcionarla, informará inmediatamente a la Parte requirente, explicando las razones de esa imposibilidad, la índole de los obstáculos o los motivos de su negativa”.

transmitir adecuadamente la información solicitada por razón del volumen de la información u otras. En el caso en el que no se pueda atender el requerimiento de información en el plazo de 90 días o en el que resulte de la prórroga, habrá de comunicarse tal extremo a la autoridad competente de la parte requirente indicando los motivos de ello⁴⁴⁷. La OCDE plantea como conveniente la necesidad de incluir una estimación del tiempo que restaría para poder satisfacer el requerimiento con plenas garantías.

Por otro lado, en el ámbito de los concretos Acuerdos de intercambio de información tributaria (AIIT), en el caso del Acuerdo de España con Argentina se establece de nuevo un plazo máximo de respuesta a los requerimientos de información. Así se establece que, “la Administración fiscal requerida actuará con la máxima diligencia no debiendo exceder para su respuesta el plazo de seis meses a contar desde la recepción de la solicitud en el caso de intercambio de información específica, prorrogable, a petición de la Administración fiscal requerida por otros dos meses, adicionales, en razón de la dificultad que pueda plantear la realización de la diligencia solicitada⁴⁴⁸”.

Un indicio jurídico que pudiera servir de aproximación para determinar cuál sería el plazo adecuado para atender un requerimiento de información sería la regulación que la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal⁴⁴⁹ realiza sobre las limitaciones que permiten mantener que un intercambio de información tributaria no es efectivo. Así se establece que deja de ser efectivo el intercambio de información “a) cuando transcurridos seis meses sin haberse aportado la información requerida y previo un segundo requerimiento de información respecto al mismo, no se aporte la información en el plazo de tres meses...” Puede desprenderse que la Administración española considera que no se atiende correctamente un

⁴⁴⁷ Entre los motivos puede incluirse que aún no se haya completado un procedimiento judicial o administrativo necesario para la obtención de la información (Comentarios al artículo 5.6 Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria. OCDE, 2002).

⁴⁴⁸ Artículo 4.7 (Normas para ejecutar la solicitud) del Acuerdo de intercambio de información tributaria entre España y Argentina. En el caso de que se rechace la asistencia, el plazo para notificar tal extremo varía y se reduce a tres meses. Destaca este precepto que “cuando la Administración Fiscal requerida se rehusase a prestar la información solicitada, deberá comunicarle a la Administración requirente las razones que justifiquen la misma en un plazo no superior a tres meses”.

⁴⁴⁹ BOE de 18 de noviembre de 2008.

intercambio de información solicitado cuando transcurren seis meses más una prórroga previo segundo requerimiento de otros tres meses más; es decir, un plazo máximo total de nueve meses sin aportar la información requerida hace inefectivo el intercambio de información. Este dato, aunque recogido en un Real Decreto, podría servir como referencia temporal para propugnar la existencia de un plazo máximo de respuesta a los requerimientos de información de seis meses, admitiéndose la posibilidad de una prórroga justificada en atención a las concretas circunstancias que la pudiera motivar.

A la vista de todo ello, es de destacar la relevancia de la fijación de un plazo de respuesta máximo de seis meses en el artículo 7 de la Directiva sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad. La seguridad jurídica que ello supone constituye una garantía esencial para el contribuyente y para la eficacia de la actuación administrativa. En todo caso, ese plazo máximo de seis meses se reduce a un mes cuando no sea preciso realizar investigaciones administrativas en los casos en los que la autoridad requerida dispusiera ya de la información solicitada. No obstante, el plazo general de seis meses admite excepciones o prórrogas en los supuestos de especial complejidad. La Directiva no concreta el nuevo período prorrogable en tales casos y deja libertad a los Estados implicados para fijar plazos distintos. En todo caso, podemos convenir que el artículo 7 de la Directiva sigue en buena medida la regulación que sobre este extremo se realiza en el Modelo de Acuerdo de intercambio de información de la OCDE de 2002.

Una cuestión no resuelta y que merecería alguna reflexión es las consecuencias del incumplimiento del plazo para responder a un requerimiento de información. ¿Qué ocurre si un Estado no atiende una petición de información tributaria de otro Estado?

Nada se dice en los textos reguladores sobre la cuestión del incumplimiento del plazo —de seis meses en la Directiva— señalado para responder a un requerimiento de información. Las dificultades evidentes para “sancionar” ese incumplimiento quedan patentes desde el momento en el que el Estado requirente carecería de mecanismos para actuar ante tal infracción. Por otro lado no creemos que existan normas internas que regulen desde un punto de vista sancionador el incumplimiento, si existiera, del plazo de respuesta a los requerimientos de información, fundamentalmente porque resultaría complicado autoimponerse normas sancionadoras por una circunstancia que únicamente perjudica a otro Estado.

Una cuestión esencial sobre la que no se pronuncia la Directiva que analizamos es la relativa a la incidencia del intercambio de información sobre los plazos de prescripción tributaria y sobre la duración de los procedimientos de investigación nacionales⁴⁵⁰. ¿Interrumpe la prescripción en el Estado requirente las actuaciones de obtención de información realizadas por el Estado requerido?, ¿qué efectos tiene la duración de la petición de información en el plazo de duración de los procedimientos de inspección? Estas dudas no han sido aclaradas en la Directiva que analizamos.

El período de tiempo durante el que la situación tributaria puede ser fiscalizada por la Administración varía de un país a otro. Además cuando existe una distancia significativa entre el momento de suministro de la información y el período de tiempo al que la misma hace referencia pueden surgir problemas de prescripción⁴⁵¹. En principio, tales problemas han de resolverse según las reglas de prescripción del país en el que ha de usarse la información⁴⁵². En todo caso, parece claro que el envío de una petición de información a otro Estado supone una interrupción de la prescripción de la obligación tributaria principal que se está investigando y se desea liquidar⁴⁵³.

En relación con esta cuestión dos situaciones merecen ser analizadas. En un primer momento analizamos la situación en la que España recibe una petición de información tributaria, para lo cual ha de activar las potestades de investigación y obtención de información. ¿Qué limitaciones temporales existirían? Una primera aproximación nos llevaría a mantener que el Estado solicitante no debe llevar a cabo ningún estudio previo sobre las restricciones temporales a la obtención de información que exista en el Estado requerido. Y

⁴⁵⁰ Por el contrario la Directiva 2010/24/UE, del Consejo de 16 de marzo de 2010, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, sí que hace una relevante referencia a la incidencia de la asistencia mutua en recaudación sobre la prescripción tributaria; (art. 19).

⁴⁵¹ *Manual on the implementation of Exchange of information provisions for tax purposes*, ob. Cit. pág. 12.

⁴⁵² Como ha expresado la propia OCDE una vez expirado el plazo para liquidar no podrá obtenerse información sobre esa obligación tributaria (*Tax information exchange between OECD member countries. A survey of current practices*. Paris, 1994, pág. 32).

⁴⁵³ ROSEMBUJ, T.: *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions Universitat de Barcelona, 2004, Pág. 105. Entiende este autor que dicha actuación de solicitud de información tributaria a otro Estado interrumpe el plazo de prescripción y obliga a la Administración a poner en conocimiento del particular las circunstancias que motivan la petición de información y las situaciones jurídicas sobrevivientes (ob. Cit. Pág. 106).

de otro modo, el Estado que recibe la petición de información no es necesario que verifique si el Estado requirente tiene limitaciones temporales que le impidan usar la información porque, verbigracia, la obligación tributaria principal haya prescrito. Se presume, pues, que si un Estado solicita información tributaria a otro, aquél puede utilizarla sin vulnerar ningún límite temporal propio⁴⁵⁴.

En un segundo momento procede analizar la situación en la que es España quien solicita información tributaria a otro Estado y sus conexiones con los plazos del procedimiento inspector que será en el que se enmarque habitualmente tal petición de información. En este supuesto, hay que tener en cuenta cómo incide la petición de información en la duración del procedimiento inspector. Según el artículo 150 LGT las actuaciones del procedimiento inspector han de tener una duración de doce meses desde la notificación del inicio del procedimiento inspector hasta la notificación del acto administrativo de liquidación resultante del mismo. No obstante puede ampliarse ese plazo por otro período que no podrá exceder de otros 12 meses si concurre alguna de las concretas circunstancias previstas en el citado precepto de la Ley General Tributaria. Entre las circunstancias que permiten la ampliación del plazo del procedimiento inspector se encuentra el hecho de que las actuaciones revistan especial complejidad, entendiéndose, entre otras causas, que concurre este hecho a la vista del volumen de operaciones de la persona afectada, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados o en régimen de transparencia fiscal internacional⁴⁵⁵. Estas circunstancias de especial complejidad podrán requerir, en muchos casos, de la necesaria información tributaria de otros Estados, para lo cual habrán de activarse los mecanismos de intercambio de información tributaria entre Estados. El Reglamento General de aplicación de los tributos y de los procedimientos de gestión e inspección concreta y específica cuándo se

⁴⁵⁴ *Tax information exchange between OECD member countries. A survey of current practices*. Paris, 1994, pág. 33. MILLIET ESNBINDER, M.: Intercambio de información tributaria entre los países miembros de la OCDE: una encuesta de las prácticas actuales, en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº6, 1997, pág. 678 y 679.

⁴⁵⁵ Artículo 184.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, añadiendo esta norma algunas otras causas entre las que podríamos citar la existencia de una trama organizada para eludir la tributación y en concreto para la defraudación del IVA vinculadas a operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

entiende que existe la especial complejidad que permite aumentar el plazo del procedimiento inspector a un total de 24 meses. En este sentido podrá apreciarse tal circunstancia “cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial⁴⁵⁶”.

El plazo del procedimiento de inspección admite la existencia de interrupciones justificadas durante las cuales no correrá el cómputo del mencionado plazo⁴⁵⁷. En particular se considera que existe una interrupción justificada del plazo del procedimiento de inspección cuando sea necesaria la petición de datos o informes a otros órganos o unidades de la misma o de otras Administraciones por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquéllos por el órgano competente para continuar el procedimiento sin que la interrupción por este concepto pueda exceder para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses⁴⁵⁸. Con la Directiva de cooperación administrativa en materia tributaria, la respuesta a una petición de intercambio de información no podrá superar los seis meses, si bien se admite una prórroga de ese plazo máximo de respuesta mediante un acuerdo entre los Estados implicados. A la luz de la normativa española ese acuerdo de prórroga del plazo de respuesta a un intercambio de información solicitado por España no podría superar los doce meses, por coherencia con el Reglamento de aplicación de los tributos.

La solicitud de información tributaria a otro Estado es considerada como una interrupción justificada sobre el plazo del procedimiento

⁴⁵⁶ Artículo 184.2 c) Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁴⁵⁷ El artículo 102.2 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece que “ Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto de conocimiento”.

⁴⁵⁸ Artículo 103.a) Real Decreto 1065/2007.

inspector⁴⁵⁹, que actúa a modo de suspensión del plazo del procedimiento inspector durante el tiempo que dure el intercambio de información, en todo caso no superior a 12 meses.

Si la duración del mecanismo de intercambio de información se prolongara más allá de los doce meses que señala el Reglamento, en tal caso se entendería que no se trata de una interrupción justificada. ¿Se trataría entonces de una interrupción injustificada del procedimiento por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario tal y como señala el artículo 150.2 LGT? La actividad o inactividad del Estado requerido no resulta relevante para calificar la interrupción del procedimiento inspector como justificada o injustificada a estos efectos en el Estado requirente, entre otras cosas porque esa circunstancia escapa al control del obligado tributario y de la Administración y Tribunales españoles. Será lo habitual que la Administración española que requiere la información a otro Estado lo haga porque la misma sea necesaria para desarrollar sus actuaciones de investigación, por lo que previsiblemente durante el período de tiempo en el que se esté tramitando el intercambio de información y hasta que el Estado requerido lo atienda, la Administración española se encuentre inactiva a la espera de esa información. La prolongación del procedimiento de intercambio de información más allá de los doce meses que señala la normativa interna puede conllevar dos efectos para el contribuyente que afectan de manera evidente a su situación jurídica: en primer lugar, sobrepasar ese plazo máximo de respuesta podría dejar de considerar a la solicitud de información tributaria como una interrupción justificada del procedimiento inspector y al tiempo, podría suponer una interrupción injustificada del procedimiento inspector por inactividad durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario. En todo caso, para que esta circunstancia se produjera entendemos que habría de verificarse que durante ese plazo a la espera de la información tributaria proveniente de otro Estado, la Administración española no ha realizado otras actuaciones que denotaran una actividad o actuación clara y tendente al desarrollo del procedimiento inspector que impidiera considerarlo como interrupción injustificada por más de seis meses. En todo caso, con el nuevo plazo de respuesta de seis meses propuesto en la Directiva de cooperación administrativa la posibilidad de que se sobrepase el plazo de suspensión del procedimiento inspector de doce meses se reduce. En segundo lugar, podría entenderse que el incumplimiento de ese plazo para resolver en

⁴⁵⁹ El TEAC confirma este efecto de la interrupción justificada en varias RTEAC (vocalías 1ª y 3ª), de 29 de noviembre de 2003.

nada afecta a la calificación como interrupción justificada por petición de datos, dado que se trata de una situación que escapa al control inicial de la Administración requirente y por supuesto del contribuyente.

3. LA PRESENCIA Y ACTUACIÓN DE INSPECTORES DE OTROS ESTADOS.

Una última cuestión relacionada con las cuestiones temporales que tratamos es la que se vincula con otra de las novedades de la Directiva 2011/16, de 15 de febrero de 2011, de cooperación administrativa en materia de fiscalidad y que tiene que ver con la presencia y participación de funcionarios extranjeros en investigaciones administrativas en otro Estado miembro⁴⁶⁰. Si los funcionarios de la autoridad requirente pueden ejercer las mismas facultades de inspección conferidas a los funcionarios de la autoridad requerida, debería entenderse que tales actuaciones realizadas en el otro Estado son susceptibles de interrumpir la prescripción de la obligación tributaria en el Estado requirente. La propia coherencia de la medida aconseja, en nuestra opinión, entender que tales actuaciones que interrumpirían la prescripción en el Estado requerido también interrumpen la prescripción en el Estado solicitante. Para ello debería cumplirse con la necesidad de conocimiento fehaciente por parte del contribuyente al que se refieren las actuaciones correspondientes.

En el fondo de esta cuestión y vinculado a ello subyace la cuestión de que la obtención y el intercambio de información tributaria no encuentra su fundamento último en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del propio Estado, sino que lo que la fundamenta es el control del fraude fiscal de otro Estado, el solicitante de la información. Ello plantea que posibles limitaciones a las libertades individuales en el marco de las potestades de obtención de información no encuentren la legitimación en el deber de contribuir sino en la correcta aplicación del sistema tributario de otro Estado, lo cual ha sido criticado por parte de la doctrina⁴⁶¹.

⁴⁶⁰ Artículo 11.2 Directiva 2011/16: “Cuando lo permita la legislación del Estado miembro requerido, el acuerdo a que hace referencia el apartado 1 podrá disponer que, cuando los funcionarios de la autoridad requirente estén presentes en las investigaciones administrativas, puedan entrevistar a personas y examinar fichas”.

⁴⁶¹ SACCHETTO, C.: La colaboración internacional en materia tributaria, ob. Cit. Pág. 8. Según manifiesta este autor, el deber de contribuir puede no justificar las investigaciones efectuadas (con acceso al domicilio) por la Administración italiana respecto de un requerimiento de un

4. EL DERECHO A SER NOTIFICADO DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

La trascendencia tributaria que se requiere para la efectividad del deber de información del artículo 93 LGT puede analizarse a la luz de los principios de la asistencia mutua internacional en materia tributaria y entender que tal trascendencia existe aunque se trate de información para otro Estado. De este modo la normativa tributaria española no constituiría un obstáculo jurídico para la obtención de información tributaria para otro Estado, encontrando su último —e indirecto— fundamento en la protección del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31.1 CE.

El párrafo 5 en el artículo 26 CMOCDE trata de evitar que los Estados puedan negarse a intercambiar información que se encuentre en poder de bancos e instituciones financieras, representantes, agentes, fiduciarios, o que limite la información relativa a la titularidad de ciertos activos⁴⁶². En relación con España, debe recordarse que el artículo 93.3 LGT confirma de manera clara que el secreto bancario no puede constituir un límite al intercambio de información entre Estados. Así se dice que “el incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario”. Si el secreto bancario no tiene una eficacia interna-nacional, lo normal es que no tenga una eficacia externa-internacional⁴⁶³. Por lo tanto, parece claro que cuando se cumplan las garantías y requisitos necesarios para la existencia de una obligación de información por parte de las entidades financieras o crediticias, ha de entenderse que el secreto bancario no es un límite al deber de información y por extensión al intercambio de información entre Estados. En este sentido debe señalarse que el nuevo Reglamento General de aplicación de los tributos ha operado una importante modificación sobre el derogado Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en

Estado en el ámbito de un procedimiento de intercambio de información previsto en un tratado bilateral.

⁴⁶² Art.26.5 CMOCDE: “Por lo que respecta al fraude fiscal, en ningún caso se interpretarán las disposiciones del apartado 3 en el sentido de impedir a un Estado contratante proporcionar información únicamente porque ésta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, incluidos los agentes designados, o porque esté relacionada con acciones o participaciones de una persona”.

⁴⁶³ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, Pág. 225.

adelante RGIT)⁴⁶⁴, en relación con las garantías y derechos que asisten al contribuyente afectado por un requerimiento de información bancaria. Ambas normas contienen una norma procedimental específica para la obtención de información procedente de personas o entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio; en particular, sobre lo referido a movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas a préstamo y crédito y demás operaciones activas y pasivas de dichas instituciones con cualquier obligado tributario⁴⁶⁵. Sin entrar en la concreta regulación que establece las exigencias para la obtención de información en tales casos, ha de señalarse por lo que a nosotros nos interesa en cuanto garantía del contribuyente, que el nuevo Reglamento de aplicación de los tributos que regula el procedimiento de inspección ha suprimido de manera sorprendente la notificación al contribuyente de las actuaciones de obtención de información bancaria.

Así el apartado 7 del artículo 38 RGIT, derogado por el nuevo artículo 57 del RD 1065/2007, establece lo siguiente: “El requerimiento debidamente autorizado, se notificará al sujeto pasivo o retenedor afectado, quien podrá hallarse presente cuando las actuaciones se practiquen en las oficinas de la persona o entidad bancaria o crediticia”. Como se ha señalado, constituye éste el único caso en el que la obtención de información de un tercero por parte de la Administración obliga a su notificación al sujeto pasivo afectado⁴⁶⁶. En nuestra opinión, tratándose de una obtención de información bancaria en el marco de una petición de información derivada de un Convenio de Doble imposición, la misma garantía de notificación habría que aplicar en beneficio del sujeto pasivo afectado. Y ello porque entendemos que dado que los instrumentos y mecanismos de obtención de la información requerida por otro Estado han de ser los previstos internamente para la obtención de información propia, resultaría plenamente aplicable al afectado por una petición de información bancaria derivada de un Convenio de doble imposición la obligación de notificación regulada en el artículo 38.7 RGIT.

⁴⁶⁴ Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RGIT), vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 incluido.

⁴⁶⁵ Artículo 57.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y artículo 38.2 RGIT.

⁴⁶⁶ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, ob. Cit. Pág. 226.

No acabamos de entender, como hemos dicho, la modificación de esta cuestión operada a través del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos⁴⁶⁷. En efecto, el artículo 57 del nuevo Reglamento General de aplicación de los tributos señala expresamente en su primer apartado, que en el caso de requerimientos individualizados de información sobre cuentas corrientes u operaciones a las que se refiere el artículo 93.3 LGT no será necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida⁴⁶⁸. No compartimos esta solución que no responde, en nuestra opinión, a ningún nuevo valor jurídico superior que aconseje el cambio normativo frente a la anterior solución – alabada por la doctrina – del artículo 38.7 RGIT. Consideramos que la notificación al contribuyente en los supuestos de requerimiento de información bancaria a una entidad crediticia constituye una garantía esencial de los derechos del contribuyente afectado por la misma que debe seguir manteniéndose en el ordenamiento tributario español en aras a salvaguardar la seguridad jurídica y la participación del contribuyente en los procedimientos administrativos.

CONCLUSIONES

Las reflexiones que hemos propuesto en este trabajo sobre la protección jurídica del contribuyente ante el intercambio de información tributaria entre Estados nos permiten ofrecer una visión argumentada de algunas cuestiones esenciales que afectarían a la situación jurídica de un contribuyente afectado por un proceso de intercambio de información tributaria.

La preocupación por las garantías y derechos que asisten a un contribuyente afectado por el intercambio de información tributaria referida a

⁴⁶⁷ Publicado en el BOE de 5 de Septiembre de 2007.

⁴⁶⁸ Artículo 57.1 RD 1065/2007: “Cuando se trate de requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas o de operaciones a las que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de inspección o de recaudación tributaria podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias, **sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida**”. La negrita es nuestra.

su persona o patrimonio entre distintos Estados ha sido constante. Y ello debido fundamentalmente a que con toda probabilidad, la protección al contribuyente constituye el aspecto más débil del intercambio de información tributaria entre Estados. En todo caso no puede desconocerse que una mayor profundización en los derechos y garantías del sujeto pasivo mejoraría la eficacia del intercambio de información dado que el nivel de protección puede afectar al nivel de colaboración con las Administraciones Tributarias.

Es de destacar, en este sentido, la relevancia de la fijación de un plazo de respuesta máximo de seis meses en el artículo 7 de la Directiva sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad. La seguridad jurídica que ello supone constituye una garantía esencial para el contribuyente y para la eficacia de la actuación administrativa. No obstante nada se dice sobre la cuestión del incumplimiento del plazo —de seis meses— señalado para responder a un requerimiento de información. Las dificultades evidentes para “sancionar” ese incumplimiento quedan patentes desde el momento en el que el Estado requirente carecería de mecanismos para actuar ante tal infracción. Por otro lado no creemos que existan normas internas que regulen desde un punto de vista sancionador el incumplimiento, si existiera, del plazo de respuesta a los requerimientos de información, fundamentalmente porque resultaría complicado autoimponerse normas sancionadoras por una circunstancia que únicamente perjudica a otro Estado.

La presencia y participación de funcionarios extranjeros en investigaciones administrativas en otro Estado miembro, tal y como prevé la Directiva sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad, permite mantener que en el fondo la obtención y el intercambio de información tributaria no encuentra su fundamento último en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del propio Estado, sino que lo que la fundamenta es el control del fraude fiscal de otro Estado, el solicitante de la información. Ello plantea que posibles limitaciones a las libertades individuales en el marco de las potestades de obtención de información no encuentren la legitimación en el deber de contribuir sino en la correcta aplicación del sistema tributario de otro Estado.

Un aspecto que consideramos fundamental para asegurar la correcta protección del contribuyente en este proceso es la notificación a éste de los requerimientos de información bancaria que un determinado Estado realiza a una entidad crediticia. En este sentido consideramos que este derecho a ser notificado debe seguir manteniéndose en el ordenamiento tributario español en

aras a salvaguardar la seguridad jurídica y la participación del contribuyente en los procedimientos administrativos.

BIBLIOGRAFÍA:

CALDERÓN CARRERO, J.M.: *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa*, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Dir: Soler Roch y Serrano Antón, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant lo blanc, Valencia, 2006.

GANGEMI, B.: *General Report en Cabiers de droit fiscal internacional*, Vol. LXXVb: *International mutual assistance through Exchange of information*, Kluwer, 1990.

MARTINEZ GINER, L.A.: *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información tributaria entre Estados*, Iustel, Madrid, 2008.

MILLIET ESNBINDER, M.: *Intercambio de información tributaria entre los países miembros de la OCDE: una encuesta de las prácticas actuales*, en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº6, 1997.

Tax information exchange between OECD member countries. A survey of current practices. Paris, 1994.

ROSEMBUJ, T.: *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions Universitat de Barcelona, 2004.

SACCHETTO, C.: *La colaboración internacional en materia tributaria*, en *Boletín de Fiscalidad internacional*, nº 15, 1998.

WISSELINK, A.: *International Exchange of tax information between European and other countries*, en *EC Tax Review*, 1997/2.